

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **27520 C**
Inscrit le 23 novembre 2010

Audience publique du 17 février 2011

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre un jugement du tribunal administratif du 13 octobre 2010
(n°26041 du rôle)
en matière d'impôt**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 27520C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 23 novembre 2010 par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 13 octobre 2010 suite à un recours de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 juin 2009 ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, ainsi que contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune, tous émis le 8 juin 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2010 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Anne CONTER, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 février 2011.

Le 26 octobre 2005, la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « société ... », déposa sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2004. Le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit le 30 novembre 2005 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2005, 2006 et 2007.

Par courrier du 10 mars 2006, le bureau d'imposition s'adressa à la société ... pour lui demander, en application des paragraphes 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », si elle avait fourni des travaux de conseils et d'assistance à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », au cours de l'année 2004 et, dans l'affirmative, comment les honoraires facturés avaient été comptabilisés, tout en la priant de lui fournir le cas échéant une pièce justificative de la comptabilisation de ces factures.

La société ... y répondit, par courrier du 14 mars 2006, qu'elle avait effectué des prestations de service en faveur de ladite société ... pendant l'année 2004 et même avant que cette société ne soit constituée et ce depuis le mois d'octobre 2003, en expliquant qu'elle suivait le projet de ce client qui, en raison de son concept novateur, était considéré par elle comme un « *potentiel futur* » et donc comme un « *prospect* ». Ce serait pour cette raison que les honoraires en question n'auraient été ni facturés ni comptabilisés. Elle précisa encore qu'en vertu du principe de prudence, la charge potentielle aurait été comptabilisée en tant que provision pour dette d'attente dans les livres de la société ..., tandis que dans ses propres livres, le revenu potentiel n'aurait pas été comptabilisé.

Par courrier du 31 mars 2006, le bureau d'imposition pria la société ... de lui fournir le détail des honoraires à payer par la société ..., en précisant que ces honoraires devraient être activés dans le bilan en tant que « *travaux en cours* ».

Malgré l'opposition exprimée par la société ... à travers un courrier du 28 avril 2006, le bureau d'imposition lui communiqua le 3 mai 2006 un projet d'imposition retenant au bilan fiscal un poste de travaux en cours d'un montant de 180.000.- €, tout en l'invitant à formuler ses objections éventuelles avant le 17 mai 2006. Le projet d'imposition pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2004 comporta l'information suivante : « *Rectification suivant § 222, 1 no 1+2 AO*

/ Les travaux en cours ont été taxés faute de renseignements satisfaisants fournis suite à mon questionnaire du 31/03/2006 ».

Par courrier du 11 mai 2006, la société ... formula une prise de position par rapport à ce projet d'imposition.

Le 8 juin 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2005, 2006 et 2007. Le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004 ajouta ainsi au bénéfice commercial un montant de 180.000.- € à titre de travaux en cours.

Le 14 juillet 2006, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt rectificatifs précités du 8 juin 2006. Elle critiqua la position du bureau d'imposition exigeant la comptabilisation des créances envers la société ..., sans retenir une provision pour créance douteuse.

Par courrier du 12 novembre 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », invita la société réclamante à produire le contrat conclu avec la société ... et les contrats types relatifs à des projets similaires réalisés pour d'autres clients, ainsi que des détails supplémentaires sur le projet réalisé pour le compte de la société ... et sur l'évolution dudit projet durant les années 2005 à 2007, d'une part, et à fournir les détails quant à des liens éventuels avec la société ... et à produire les listes de présence des actionnaires aux assemblées générales de la société ... pour les exercices 2002 à 2005, d'autre part.

La société ... répondit par courrier du 5 décembre 2008, dans lequel elle fit valoir qu'aucun contrat écrit n'avait été conclu avec la société ..., l'assistance fournie reposant ainsi sur « *une base de pure confiance* »; que ladite société avait été créée en vue de concentrer la gestion d'un groupe en formation au Luxembourg et qu'elle ne serait pas destinée en principe à générer un chiffre d'affaires conséquent, mais à prendre des participations dans d'autres sociétés actives et à fournir son assistance et ses compétences à ces dernières, tout en précisant que la crise financière risquerait d'empêcher la réalisation du projet avant l'année 2009. Elle contesta l'existence d'une quelconque relation entre elle-même et la société ... dépassant le cadre d'une simple relation professionnelle, comprenant l'administration, la prise en charge de la comptabilité et de mandats sociaux. Enfin, elle se plaignit du fait que sa proposition de comptabiliser le chiffre d'affaires futur en tant que travaux en cours et de le provisionner jusqu'à sa réalisation n'avait trouvé aucune réponse de la part de l'administration.

Par décision du 3 juin 2009, le directeur rejeta la réclamation de la société

Cette décision est notamment motivée par les considérations suivantes :

« Considérant que les bulletins originaux, émis en date du 30 novembre 2005, ont été redressés sur base du paragraphe 222 alinéa 1^{er} n° 1 AO par les bulletins rectificatifs du 8 juin 2006 ;

que le paragraphe 222 alinéa 1^{er} n° 1 AO autorise le bureau d'imposition à procéder à une imposition rectificative en présence de faits ou moyens de preuve nouveaux justifiant une augmentation de la cote d'impôt, pour autant que l'impôt n'est pas prescrit ;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé à la rectification des bulletins originaux sur base de données se dégageant du dossier fiscal d'une société anonyme luxembourgeoise dénommée « ... S.A. » ;

Considérant que le dossier fiscal de la société ... et notamment les comptes annuels de l'année 2004 font ressortir un poste « honoraires administratifs » d'un montant total de 180.000 euros au profit de la réclamante ;

Considérant que suite à une mesure d'instruction lui adressée par le bureau d'imposition, la réclamante a confirmé avoir fourni des prestations de service à la société ... ;

qu'elle aurait suivi « le développement et les péripéties des instigateurs de cette société à Luxembourg comme à l'étranger depuis octobre 2003 » ;

qu'elle contribuerait à l'installation du concept novateur de la société dans les moeurs économiques actuelles et que cette société représenterait pour la réclamante « un potentiel futur(e) » et serait à considérer dès lors comme « un prospect » ;

Considérant en outre que la réclamante déclare de ne pas avoir facturé les honoraires en question ni de les avoir comptabilisés ;

Considérant que suite à une deuxième mesure d'instruction, le bureau d'imposition a demandé le détail des honoraires à payer par la société ... à la réclamante ; que le bureau d'imposition a en outre informé la requérante que les honoraires futurs de la réclamante seraient à activer au bilan comme travaux en cours ;

Considérant que la requérante a exposé que ces honoraires représenteraient des revenus potentiels et demande l'inscription d'une provision au passif du bilan s'élevant au même montant que les travaux en cours activés ;

Considérant qu'en tant que mesure d'instruction, le directeur a notifié à la réclamante une mise en état en date du 12 novembre 2008 ; que cette mesure avait été destinée à recueillir des renseignements supplémentaires lui permettant de trancher sur le bien-fondé des moyens invoqués et notamment le contrat conclu avec la société ... et des détails sur le projet réalisé, ainsi que sur l'évolution du projet de 2005 à 2007 ;

Considérant que par sa réponse du 5 décembre 2008, la réclamante expose que les services d'assistance fournis à la société ... n'auraient pas fait l'objet d'un contrat écrit ;

que l'assistance aurait été faite « sur une base de pure confiance » ;

Considérant qu'en ce qui concerne les détails sur l'évolution du projet à réaliser avec la société ..., la requérante s'est bornée à fournir l'information que « l'élaboration des procédures de travail futures ainsi que la partie relationnelle ont très positivement évolué » et que les « revirements des marchés financiers de ces dernières semaines risquent d'empêcher la réalisation d'un projet concret avant l'année 2009 » ;

Considérant en outre que la réclamante affirme qu'en dehors de la relation professionnelle, aucun lien n'existerait entre elle et la société ... ;

Considérant que suivant ses statuts modifiés du 23 janvier 2003, la réclamante a pour objet toutes activités de conseil et d'assistance dans le domaine économique au sens le plus large ; qu'elle fournit et assure notamment tous services administratifs et de secrétariat à toutes entreprises, organisations et sociétés, de même que tous services de gestion, de surveillance d'affaires et de projets économiques de toute nature pour son propre compte et pour le compte de tiers ;

Considérant que parmi les modes de facturation des honoraires d'un consultant, il y a lieu de relever les honoraires fixes (à un taux journalier par exemple), les forfaits et les honoraires convenus sur base d'un contrat ;

Considérant que les honoraires peuvent également faire l'objet d'un paiement lié à la réussite de l'opération de conseil ;

que de tels honoraires ou paiements contingents (« success fees ») sont toutefois souvent précédés d'une commission forfaitaire ;

Considérant qu'au début de tout projet de consultation, les parties définissent en principe les activités de conseil et les objectifs de l'étude et procèdent à l'établissement d'un plan de travail et d'un calendrier ;

Considérant qu'en l'espèce, tant le dossier fiscal que la réponse à la mesure d'instruction du directeur des contributions font ressortir que le projet de

consultation porte sur plus d'un exercice comptable ; qu'il n'est pas litigieux que la réclamante a fourni des prestations à la société ... au cours de l'année 2004 ;

Considérant que les stocks comprennent en principe l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours soit consommés au premier usage (Éd. Francis Lefebvre, Mémento pratique, Comptable 2004) ;

Considérant qu'à côté des stocks, on distingue encore les productions en cours ;

que les productions en cours comprennent tant les productions de biens (produits ou travaux en cours) que les productions de services (études ou prestations de services en cours) ;

Considérant qu'il résulte de la réponse à la première mesure d'instruction du bureau d'imposition que la réclamante a suivi le développement de la société ... à Luxembourg et à l'étranger depuis octobre 2003, donc avant la constitution de celle-ci en date du 15 juillet 2004 ;

Considérant qu'en l'occurrence, la réclamante n'a pas produit de contrat, de plan de travail, des détails documentant le projet de consultation ou même des éléments de preuve relatifs à un succès ou échec éventuel dudit projet ;

que sur un marché de pleine concurrence, des sociétés non liées ne fournissent pas des activités de conseil pendant une période de cinq années sans facturer des honoraires ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a évalué des travaux en cours à raison d'un montant de 180.000 euros au titre de l'année d'imposition 2004 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 août 2009, la société ... introduisit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 3 juin 2009.

La demanderesse invoqua les articles 6 et 23 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », et, d'un côté, reprocha au directeur de considérer comme travaux en cours un revenu de 180.000.- € qu'elle n'aurait pas perçu et qui ne serait que potentiel et, d'un autre côté, soutint que s'il convenait d'admettre pareil raisonnement, *quod non*, il aurait néanmoins convenu d'admettre l'inscription d'une provision d'un même montant comme créance douteuse.

Le délégué du gouvernement soutint que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition, à la suite de la découverte dans les comptes annuels de la société ... d'un poste d'« *honoraires administratifs* » de 180.000.- €, aurait intégré ce montant dans le bénéfice commercial de la société

Par jugement du 13 octobre 2010, le tribunal administratif rejeta le recours contentieux de la société ... avec condamnation aux frais de l'instance.

Les premiers juges retinrent qu'il se dégageait du courrier prévisé du 14 mars 2006 adressé par la société ... au bureau d'imposition, que cette dernière avait effectué des prestations de services pour le compte de la société ... depuis le mois d'octobre 2003 et durant l'année 2004, au cours de laquelle la société ... a été constituée, et durant les années subséquentes et que si la société ... affirmait que des honoraires ne seraient dus qu'en cas de réussite du projet poursuivi par la société ..., elle n'avait cependant produit aucun élément confirmant cette affirmation. Ils ajoutèrent que cette dernière était d'ailleurs contredite par les termes d'un courrier émanant de la société ... en date du 7 février « 2005 ».

Ils en conclurent que la partie demanderesse n'était pas fondée à soutenir que sa créance pour prestations fournies à la société ... n'était pas acquise et que, ces prestations s'étalant sur plusieurs exercices, c'était à bon droit que le bureau d'imposition avait évalué les travaux en cours pour un montant de 180.000.- €, montant non contesté par la partie demanderesse.

Quant au bien-fondé du refus d'inscription d'une provision pour créance douteuse, les premiers juges constatèrent que s'il ressortait du courrier précité de la société ... du 7 février « 2005 » que celle-ci avait évalué les honoraires administratifs dus à la société ... pour les années 2003 à 2005 à un montant total de 180.000.- €, soit 60.000.- € par an, et que ceux-ci seraient facturés « *potentiellement* » en 2006, la société ... restait en défaut d'apporter un quelconque élément ayant existé à la date du 31 décembre 2004 et démontrant le caractère irrécupérable de sa créance envers la société Ils insistèrent sur ce que l'affirmation que « *les revirements des marchés financiers de ces dernières semaines risquent d'empêcher la réalisation d'un projet concret avant l'année 2009* », énoncée par la partie demanderesse dans un courrier du 5 décembre 2008, ne saurait s'analyser en un fait générateur qui aurait déjà existé en 2004 et qui ne se serait révélé que par après, de façon à justifier l'inscription d'une provision pour créance douteuse.

Ils en conclurent que la partie demanderesse restait en défaut d'apporter des éléments qui justifieraient l'inscription d'une provision pour créance douteuse.

Le 23 novembre 2010, la société ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 13 octobre 2010.

Tout comme en première instance, l'appelante se place dans le cadre de l'article 6 LIR au titre duquel l'impôt frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition et de l'article 23 LIR fixant le principe que les règles d'évaluation des biens de l'actif net investi doivent répondre au principe de prudence, entraînant qu'un produit ne pourra être comptabilisé que s'il est réputé réalisé, dispositions qu'elle estime avoir été violées par les premiers juges.

Elle relève encore une fois que les prestations de services réalisées par elle en faveur de la société ... n'auraient été effectuées que sur base d'un « *rapport de confiance* » et qu'aucun contrat n'aurait été conclu entre parties; qu'aucune facturation immédiate n'aurait été convenue, de sorte que sa créance ne serait pas encore née, mais ne serait que potentielle, car naissant qu'à partir du moment où le projet aboutirait avec succès.

Elle reproche encore aux premiers juges d'avoir constaté un défaut de justification, au 31 décembre 2004, d'un élément permettant de dégager le caractère irrécupérable de sa créance, au motif que ce faisant les premiers juges auraient omis de tirer toutes les conséquences des pièces par elle communiquées et, plus particulièrement, d'un courrier de la société ... du 7 février 2006 par lequel cette dernière explique que les « *honoraires ne sont pas réglés « up-front » mais après réalisation et aboutissement avec succès d'un projet donné* ».

Aux termes de l'article 6 (1) LIR, « *l'impôt frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition* ».

L'article 23 LIR prévoit entre autres que « (...) *l'évaluation des biens de l'actif net investi doit répondre (...) en ce qui concerne les exploitants obligés à la tenue d'une comptabilité régulière, aux principes d'une comptabilité pareille* ».

En vertu de l'article 23 LIR, ensemble les principes d'image fidèle et de prudence qui doivent être observés, les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan sont à comptabiliser, tandis que les bénéfices non réalisés ne doivent pas être mis en compte.

En l'espèce, force est de constater que la rectification des bulletins d'impôt de la société ... a été conditionnée et largement déterminée par les données figurant au dossier fiscal de la société ..., dont les comptes sociaux au 31 décembre 2004 renseignent un poste d'honoraires administratifs d'un montant de 180.000.- € dus à la société

Il est par ailleurs constant en cause que la société ... a effectué des prestations de services en faveur de la société ... depuis le mois d'octobre 2003 et pendant l'année 2004.

Sur base de ces considérations, ensemble celle relevée à bon escient par le directeur que sur un marché concurrentiel des sociétés non liées se font normalement payer leurs prestations, les premiers juges sont à rejoindre en leur conclusion que la société ... n'est pas fondée à soutenir que sa créance à l'égard de la société ... n'aurait pas été acquise au 31 décembre 2004.

A défaut de production d'une convention préalable réglant les rapports entre les sociétés ... et ... et les engagements de l'une envers l'autre, telle qu'elle est d'usage sur un marché normal, cette conclusion n'est point utilement ébranlée par l'affirmation que toute rémunération due en faveur de la société ... serait conditionnée par le succès du projet poursuivi par la société ..., affirmation formulée par l'actuelle appelante au cours de la procédure d'instruction menée par le bureau d'imposition et qu'elle entend appuyer par la production au cours de la présente instance d'appel de trois attestations – essentiellement vagues, émanant de personnes déclarant résider respectivement à ... (Angleterre), ... (France) et à ... (Russie) et qui ne précisent pas pour compte de qui elles sont intervenues pour assister la réalisation des projets de la société ... – étant donné qu'elle se heurte au fait patent de la comptabilisation du susdit poste d'honoraires administratifs accrus dans les comptes sociaux de la société ... – étant relevé que les travaux de comptabilisation avaient été confiés aux soins de la société ... –.

Concernant l'argumentaire en relation avec l'inscription d'une provision pour créance douteuse, c'est encore à bon escient que les premiers juges se sont reportés à l'article 22, paragraphe 2 LIR qui dispose que « *la situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan* » et ont dégagé des circonstances de la cause que l'actuelle appelante reste en défaut de produire le moindre indice relativement au caractère douteux de sa créance à la date de clôture de son exercice social de l'année 2004.

Cette conclusion n'est point utilement ébranlée par la référence en instance d'appel au courrier de la société ... du 7 février 2006 (le courrier afférent est daté du 7 février 2005, mais il se dégage des éléments de la cause qu'il date en réalité du 7 février 2006), étant donné que ce courrier ne permet pas de dégager le caractère irrécupérable de la créance de l'appelante ou un fait générateur y relatif ayant existé à la date de clôture de l'exercice 2004.

Il s'ensuit que l'inscription d'une provision pour créance douteuse n'a pas été justifiée et le moyen de réformation afférent est à écarter.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel n'est pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;
reçoit l'appel en la forme;
le dit non fondé et en déboute;
partant confirme le jugement entrepris du 13 octobre 2010;
condamne l'appelante aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Erny MAY

s. MAY

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 18 février 2011
Le greffier en chef de la Cour administrative